

CONTABILITATEA ȘI FISCALITATEA: INTEGRARE ȘI CONFLICTE ÎN CAZUL PERSOANELOR FIZICE ȘI JURIDICE CE PRACTICĂ ACTIVITATEA PROFESIONALĂ

*Conf. univ. dr. Natalia Curagău, ASEM
Lect. sup. drd. Rodica Frunză, ASEM*

The new Accounting Law No. 113 – XVI dated 27.04.2007 entered into force on 01.01.2008, while the purpose of the said Law, pursuant to its Art. 1, is to provide the legal framework, the single requirements and the respective accounting regulatory mechanism, and financial reporting in the Republic of Moldova.

According to Article 2 of the Accounting Law, the scope of application of the Law concerns all legal entities and natural persons which perform business activities, non-governmental organizations, public institutions, notaries, lawyers and the law firms established by them, bailiffs, as well as representations and subsidiaries of non-resident companies (organizations), which are registered in the Republic of Moldova (referred to as entities), irrespective of their business area, type of ownership and legal form of organization.

The professional activity is performed by natural persons and legal entities that are empowered by law, such as lawyers and the law firms established by them, notaries and bailiffs, etc.

The legal profession is performed by qualified persons (lawyers) that are empowered, pursuant to the Law regarding the Legal Profession No. 1260 – XV dated 19.07.2002, as amended and completed (Article 1), to plead and act on behalf of their clients, to practice law, to appear before a court of justice or to consult and represent their clients in the legal domain.

Noua Lege a contabilității nr. 113–XVI din 27.04.2007 a intrat în vigoare la 01.01.2008, scopul căreia, conform art. 1 al Legii menționate, constituie stabilirea cadrului juridic, a cerințelor unice și a mecanismului de reglementare a contabilității și raportării financiare în Republica Moldova.

Conform art. 2 al Legii contabilității, domeniul de aplicare al Legii este prevăzut pentru toate persoanele juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, organizațiile necomerciale, inclusiv instituțiile publice, notarii, avocații și birourile înființate de aceștia, executorii judecătorești, precum și reprezentanțele și filialele întreprinderilor (organizațiilor) nerezidente, înregistrate în Republica Moldova (denumite reglementat – *entități*), indiferent de domeniul de activitate, tipul de proprietate și forma juridică de organizare.

Activitatea profesională este desfășurată de către persoanele fizice și juridice abilitate prin lege, cum ar fi: avocații și birourile înființate de către aceștia, notarii și executorii judecătorești, etc.

Profesia de avocat este exercitată de persoane calificate și abilitate, conform Legii cu privire la avocatură nr. 1260–XV din 19.07.2002 cu modificările și completările la zi (art. 1), să pledeze și să acționeze în numele clienților lor, să practice dreptul, să apară în fața unei instanțe judecătorești sau să consulte și să reprezinte în materie juridică clienții lor.

Profesia de avocat este liberă și independentă, cu organizare și funcționare autonomă, în condițiile Legii cu privire la avocatură nr. 1260–XV (în continuare Lege) și ale statutului profesiei de avocat.

Sunt admiși în profesia de avocat numai avocații stagieri care au susținut cu succes examenul de calificare în fața Comisiei de licențiere a profesiei de avocat.

Conform art. 22 al Legii, Licența pentru exercitarea profesiei de avocat este unicul act care confirmă statutul avocatului.

Licența pentru exercitarea profesiei de avocat se eliberează de către Ministerul Justiției în termen de 10 zile de la data depunerii cererii.

Licența pentru exercitarea profesiei de avocat se eliberează pe termen nelimitat și este valabilă pe întreg teritoriul Republicii Moldova.

Profesia de avocat se exercită, la discreția fiecărui avocat, într-una din următoarele forme:

- a) Cabinet al avocatului;
- b) Birou asociat de avocați.

Avocatul poate fi fondator doar al unui cabinet sau al unui birou asociat de avocați.

Denumirea cabinetului avocatului include numele și prenumele acestuia. Biroul asociat de avocați poate avea denumire stabilită în comun acord cu avocații din cadrul biroului.

Dizolvarea cabinetului avocatului sau a biroului asociat de avocați se efectuează în conformitate cu legislația civilă.

Cabinetul avocatului și biroul asociat de avocați țin registrul contractelor de asistență juridică încheiate de către avocați și avocații stagieri cu clienții lor.

Cabinetul avocatului și biroul asociat de avocați activează în condiții juridice și economice egale și nu pot fi discriminate unul față de altul sub aspect financiar, fiscal ori de altă natură.

În cabinetul avocatului, își exercită profesia un singur avocat (fondatorul cabinetului).

Cabinetul avocatului activează și se prezintă în raporturile juridice ca persoană fizică (art. 30, aliniat (2) al Legii cu privire la avocatură).

Biroul asociat de avocați este fondat de doi și mai mulți avocați (fondatori ai biroului). Avocații își exercită profesia de sine stătător.

Biroul asociat de avocați este persoană juridică (art. 31, aliniat (2) al Legii cu privire la avocatură).

Biroul asociat de avocați dispune de conturi în bancă și de ștampilă. Raporturile dintre avocații biroului asociat de avocați sunt reglementate pe bază de contract.

Biroul asociat de avocați este condus de un avocat ales de membrii biroului.

Înregistrarea cabinetelor avocaților și birourilor asociate de avocați se efectuează prin introducerea datelor în registrul ținut de Ministerul Justiției. În caz de modificare a numărului de avocați, de schimbare a denumirii sau a sediului, noile date se consemnează în registru.

Cabinetului avocatului sau biroului asociat de avocați i se eliberează un extras din registru, care servește drept temei pentru luarea în evidență fiscală, pentru confecționarea ștampilei și deschiderea conturilor bancare.

Odată cu începerea activității sale de bază, cabinetele de avocați și birourile asociate de avocați, pe lângă luarea în evidență fiscală, sunt obligați să-și creeze sectorul/serviciul Contabilitate conform legislației în vigoare, inclusiv conform Standardelor Naționale de Contabilitate și Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Conform art. 18, litera a) al Codului fiscal, sursele de venit impozabile sunt veniturile provenite din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare.

Conform art. 1, alin (2) al Legii cu privire la avocatură nr. 1260–XV, activitatea avocatului nu este activitate de întreprinzător.

Astfel, veniturile generate de cabinetele de avocați și birourile asociate de avocați se consideră a fi din activitatea profesională sub formă de onorarii calculate, conform contabilității angajamentelor, sau încasate nemijlocit, fiind surse de venituri impozabile pentru care se aplică prevederile art. 15 Cod fiscal.

Deci, conform art. 15 Cod fiscal, pentru anul fiscal 2012, suma totală a impozitului pe venit se determină:

a) pentru persoane fizice în mărime de:

- 7% din venitul anual impozabil ce nu depășește suma de 25200 lei;

- 18% din venitul anual impozabil ce depășește suma de 25200 lei;

b) pentru persoanele juridice – în mărime de 12% din venitul impozabil.

În pofida celor menționate, rezultă că cabinetele de avocați apar în scopuri fiscale ca forme organizatorice rezidenți cu statut de persoane fizice, astfel li se aplică prevederile art. 15, litera a) al Codului fiscal, iar birourile asociate de avocați – cu statut de persoane juridice, li se aplică prevederile art. 15, litera b) al Codului fiscal.

Deci, la evaluarea obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit, în cazul prezentării de către avocați atât a Declarațiilor (forma VEN 08), cât și a Declarațiilor (forma CET 08), se vor aplica cotele de impozit stabilite în conformitate cu lit. a) a art. 15 din Codul fiscal – ca pentru persoanele fizice, iar pentru birourile asociate de avocați – conform lit. b) a aceluiași articol din Codul fiscal – ca pentru persoanele juridice (Scrisoarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 17-2-09/1-65-810/14 din 27.02.2003, despre modul de prezentare de către avocați a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit).

Problema majoră care apare la birourile asociate de avocați constă în faptul că, în cadrul acelor birouri activează mai mulți avocați, care, separat, dispun de licență ce-i autorizează să practice activitatea profesională, astfel în scopuri fiscale apar ca subiecți ai impunerii și persoanele fizice – avocați, de asemenea.

În conformitate cu alineatul (2) litera c) al art. 83 din Codul fiscal, prezentarea Declarației este obligatorie pentru persoanele juridice rezidente, printre care se enumeră și organizațiile avocaților (birourile asociate de avocați), inclusiv uniunile avocaților, indiferent de prezența obligațiilor privind achitarea impozitului. Luând în considerație că birourile asociate de avocați activează ca persoane juridice, ele sunt obligate să prezinte Declarația persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 08) conform principiilor generale. Alineatul (4) al art. 83 din Codul fiscal prevede că declarația se completează în conformitate cu procedura stabilită de Guvern, potrivit formei aprobate de acesta, și se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai târziu de data de 31 martie a anului următor anului fiscal de gestiune. Modul de completare și prezentare a declarației este expus în Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1498 din 29.12.2008 (Monitorul Oficial nr. 7-9/23 din 20.01.2009) privind Declarația persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit.

În ce privește cabinetele de avocați, care nu sunt persoane juridice, ele, de asemenea, prezintă Declarația sus-numită aplicând, în scopul calculării impozitului pe venit, cotele stabilite pentru persoanele fizice, indicând în ea scutirile și deducerile la care acestea au dreptul conform legislației în vigoare. În aceste scopuri, ele sunt obligate să completeze Informația cu privire la contribuabilii cu statut de persoană fizică (Anexa nr. 8D la Declarația (VEN 08), în continuare - Informație). Modul de întocmire și prezentare a declarației este expus în Hotărârea Guvernului indicată anterior.

În col. 6 a Anexei 8D (suma veniturii impozabil după deducerea scutirilor), se indică diferența dintre venitul obținut din activitatea profesională a Cabinetului de avocați și cheltuielile legate de obținerea acestui venit. Suma totală a col. 6 corespunde cu rândul 090 al Declarației (VEN 08).

De asemenea, suma veniturii impozabil (col. 6 din Informație) și suma impozitului pe venit (col. 7 din Informație) din Declarația persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit a cabinetului de avocat, cât și a avocaților din cadrul birourilor asociate de avocați, se specifică în Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (forma CET 08), rândul 1.10 „Alte venituri”, conform Anexei nr. 1 la Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1398 din 08.12.2008 pentru aprobarea formularului Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit și modul completării acesteia (Monitorul Oficial nr. 226-229/1419 din

19.12.2008), în cazul când avocatul execută și funcții legate de activitatea științifică și didactică, precum și de activitatea în calitate de arbitru al judecării arbitrale (arbitrajului), conform art. 11, alineat (1), litera a) din Legii cu privire la avocatură.

Repartizarea veniturilor între membrii biroului asociat de avocați se efectuează în baza evidenței veniturilor și cheltuielilor separat pe fiecare avocat, confirmate prin prezența documentelor justificative existente în contabilitatea birourilor.

Obligația fiscală a biroului sau suma calculată a impozitului pe venit se determină luând ca bază și veniturile și cheltuielile pe fiecare avocat în parte, confirmate prin documentele ce se păstrează în birou.

În afară de aceasta, avocații ca persoane fizice – cetățeni, în cazul când au obligațiuni fiscale prevăzute prin alin.(1) și (2) lit. a) și b) al art. 83 din Codul fiscal, prezintă Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (forma CET 08), indicând în ea, de rând cu venitul obținut din activitatea de avocat (rândul 1.10 „Alte venituri”), și alte venituri impozabile obținute pe parcursul anului fiscal după cum s-a menționat anterior.

În declarația prezentată de către birourile asociate de avocați, se indică codul fiscal atribuit biroului ca persoană juridică, iar în declarația persoanei fizice – codul fiscal al contribuabilului – cetățean, care este identic codului personal, acordat conform Registrului de Stat al Populației Republicii Moldova și este indicat pe verso al buletinului de identitate al cetățeanului. În cazul lipsei buletinului de identitate se folosesc seria, numărul și anul nașterii din pașaport sau din adeverința de naștere.

În Declarația (VEN 08) prezentată de către cabinetele de avocați se indică codul fiscal al cabinetului atribuit de organele de stat abilitate conform legislației în vigoare.

Deoarece toate cheltuielile sunt reflectate în Declarația (VEN 08) prezentată de Birourile asociate de avocați, în cazul prezentării Declarației de către avocați, nu este necesară prezentarea tuturor documentelor confirmative privind efectuarea cheltuielilor permise spre deducere. Este suficientă prezentarea unui document (certificat) de confirmare a venitului obținut și a cheltuielilor suportate, eliberat avocatului de către Birou (cu semnătura conducătorului / șefului Biroului și ștampila Biroului), pornind de la evidența separată pe fiecare avocat (Scrisoarea Ministerului Finanțelor nr. 10-2-06/1-354-2730 din 18.05.2001 cu privire la prezentarea de către avocați a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit).

Termenul de prezentare a Declarațiilor pentru toți contribuabilii este stabilit conform alineatului (4) al art. 83 din Codul fiscal – nu mai târziu de data de 31 martie a anului următor anului fiscal de gestiune. În cazul când contribuabilii (organizațiile avocaților), după 31 martie, au depistat, în Declarațiile prezentate, greșeli, care au drept consecință necesitatea introducerii corectărilor în declarația fiscală, ei sunt obligați să prezinte o nouă Declarație cu corectările respective, pentru perioada fiscală în care au fost admise greșelile, cu indicarea penalităților și/sau amenzii, dacă greșelile au condus la diminuarea venitului impozabil ori cu indicarea sumei plătite în plus, dacă greșelile au condus la majorarea sumei impozitului.

Transferarea impozitului pe venit, conform cotelor stabilite la art. 15 Cod fiscal, de către cabinetele de avocați și birourile asociate de avocați se efectuează în baza ordinelor de plată către serviciile teritoriale ale Inspectoratului Fiscal de Stat, unde este viza de reședință a acelor persoane fizice și juridice.

În cazul cabinetelor de avocați, mijloacele bănești transferate la sectorul fiscal de reședință a cabinetului, de obicei, ajung la destinație.

În cazul birourilor asociate de avocați, când contribuabili sunt, individual, toți acei avocați din cadrul biroului, sunt situații că mijloacele bănești sunt înregistrate la plăți neidentificate, adică nu ajung corect în Fișa contribuabilului – avocat. Aceste cazuri apar din motivul că plătitorul impozitului pe venit este biroul asociat de avocați, care are o viză de reședință, adică se atribuie unui sector teritorial al Inspectoratului Fiscal de Stat, dar beneficiarul plății sau, mai bine zis, contribuabilul pentru care s-a procesat plata impozitului pe venit, conform destinației din ordinul de plată, este avocatul care are altă viză de reședință,

adică se atribuie la alt sector teritorial al Inspectoratului Fiscal de Stat, conform informației din buletinul de identitate al avocatului.

Aceste situații, în final, complică activitatea operațională a sectorului Contabilitate din cadrul biroului asociat de avocați, în ceea ce privește onorarea obligațiilor fiscale în termenele prevăzute de legislația fiscală, deoarece după, procedura de identificare corectă a mijloacelor bănești transferate și depunerea acestora după destinație la conturile contribuabilului-avocat conform Codului fiscal, cu anularea amenzilor și penalităților calculate incorect etc., rezultă a fi foarte costisitoare, inclusiv din punct de vedere al timpului consumat de sectorul Contabilitate, care ar putea fi utilizat efectiv pentru realizarea altor obiective de serviciu ale contabilului.